



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10783.904945/2014-08  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-008.001 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2020  
**Recorrente** ADM DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2012

**NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.**

Não padece de nulidade o despacho decisório, proferido por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

**INSUMOS. CRÉDITO. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE. PIS/COFINS.**

Somente serão considerados como insumos para apropriação de créditos próprios do sistema não-cumulativo do PIS/COFINS os custos dos serviços e bens que forem utilizados direta ou indiretamente pelo contribuinte na produção/fabricação de produtos/serviços; forem indispensáveis para a formação do produto/serviço final e forem relacionados ao objeto social do contribuinte.

**INSUMOS. TRANSPORTE. DESLOCAMENTO ENTRE UNIDADES DA PRÓPRIA CONTRIBUINTE.**

Os gastos com transporte de matérias-primas entre as unidades da própria contribuinte para processamento, são considerados custo de produção, o que resulta em créditos a serem apurados. Direito creditório reconhecido.

**RATEIO. DESPESAS COMUNS. CONDOMÍNIO PORTUÁRIO. MOVIMENTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO**

Há nos autos reconhecimento da autoridade fiscal que a contribuinte também atua como prestadora de serviços. Diante da comprovação da existência de vinculação entre as despesas incorridas e o embarque das mercadorias de terceiros, é de ser reconhecido o direito creditório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Vinicius Guimarães, Jorge Lima Abud e Gilson

Macedo Rosenberg Filho que mantinham as glosas referentes aos créditos indicados na linha 9 da ficha 16 A do DICON e aos créditos referentes aos custos com serviços portuários.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintha Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar os fatos até o presente momento, reproduz-se o relatório da do acórdão da DRJ de Juiz de Fora, nº 09-66111, da 2ª Turma de Julgamento, em sessão de 21 de março de 2018:

O interessado transmitiu o PER nº 29506.18276.310812.1.1.09-9742, no qual requer ressarcimento de crédito relativo ao PIS/Pasep não-cumulativa – exportação referente ao 2º trimestre de 2012;

Posteriormente transmitiu a Dcomp nº 35716.35115.310812.1.3.09-4471, visando compensar os débitos nela declarados com o crédito acima;

A DRF VITÓRIA/ES emitiu Despacho Decisório no qual não reconhece o direito creditório e não homologa as compensações pleiteadas;

A empresa apresenta manifestação de inconformidade na qual alega, em síntese:

a) da nulidade do despacho decisório:

b) Do conceito de insumos para fins de registro de crédito de PIS no regime não-cumulativo;

b.1) A legislação do PIS e da COFINS não traz conceito de insumos e não faz referência à legislação do IPI;

b.2) A legislação do PIS e COFINS afasta-se implicitamente da legislação do IPI pela própria natureza dos créditos admitidos;

b.3) A materialidade do PIS e da COFINS não é semelhante à materialidade do IPI;

b.4) própria legislação do PIS e da COFINS determina que os créditos dessas contribuições são distintos daqueles calculados para fins de IPI;

c) Fretes;

d) Serviços portuários;

e) Arrendamento de estabelecimento industrial;

- f) Do crédito presumido;
- f.1) Do valor do crédito presumido glosado;
- g) Dos créditos indicados na linha 9 da Ficha 16A do DACON;
- h) Dos créditos indicados na linha 10 da Ficha 06A do DACON;

No acórdão, do qual o relatório acima foi retirado, por unanimidade de votos dos membros da Turma Julgadora, a manifestação de inconformidade foi julgada parcialmente procedente, ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2012

PIS/PASEP - COFINS. INSUMOS

O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004.

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETE

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das Contribuições.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada com a r. decisão acima transcrita a recorrente, interpôs recurso voluntário onde repisa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, requerendo em preliminar a anulação do acórdão e, no mérito, o reconhecimento do direito aos créditos objeto do pedido de ressarcimento.

Na sessão de 26 de março de 2019, essa Turma, por meio da Resolução n.º 3302-000.963, resolveu converter o julgamento em diligência com o fito de esclarecer divergências entre o despacho decisório e a informação fiscal que lhe serviu de fundamento, solicitando que a autoridade preparadora esclarecesse se os itens glosados eram de fato os informados em planilha de e-fls. 192.

Em resposta à resolução, a autoridade preparadora por meio de Informação Fiscal de e-fls. 574, esclareceu o seguinte:

Em atenção à solicitação de diligência, de fls 560 a 565, originada a partir a solicitação de esclarecimento, a que se refere a Resolução n.º 3302- 000.963 - 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 26/03/2019, procedi à análise dos itens glosados referidos na planilha, de fls de fls 192, e no Despacho Decisório, de fls 340.

Ao iniciar a referida análise constatei de pronto que a planilha eletrônica, de fls 192, apesar da referência ao 2º trimestre de 2012 em suas abas, na verdade apresenta a relação dos créditos do PIS e da COFINS, os quais serviram de base para a análise fiscal do pedido de ressarcimento sob o n.º 32686.57042.310812.1.1.09-8800, no 1º trimestre de 2012, e cujos resultados já

foram devidamente cientificados à pessoa jurídica. Excetua-se, somente, a aba "CRÉDITO PRESUMIDO", que guarda relação com o 2º trimestre de 2012.

Para corrigir a falta documental, anexo ao presente processo, às fls 573, a planilha que serviu de base para a elaboração do Despacho Decisório-DD, às fls 340. Ressalta-se, que a planilha ora anexada data da época da realização dos trabalhos de auditoria, sob o RPF *0720100/2015/00317*, não tendo sido objeto de qualquer alteração por essa Fiscalização.

É o relatório.

Cientificada do teor do resultado da diligência, a recorrente em petição de e-fls. 581 e segs., em síntese, afirmou que a resposta à da autoridade fiscal demonstrou o equívoco cometido durante o procedimento administrativo, e que por não ser um documento acessório para o deslinde da demanda, demonstraria a falta de motivação e fundamentação do despacho decisório, fato esse que levaria à sua nulidade.

Paço seguinte, os autos foram distribuídos a esse Conselheiro para relatar.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

Pois bem. O processo encontra-se em termos, trata de matéria relacionada à competência dessa D. Turma, atende aos pressupostos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

### ***I – Preliminar – Nulidade***

A recorrente sustenta que autoridade que proferiu o despacho decisório valeu-se, unicamente, da letra da lei (art. 3º da Lei n. 10.637/2002; art. 66 da Instrução Normativa n. 247/2002; art. 3º da Lei n. 10.833/2003 e art. 8º da Instrução Normativa n. 404/2004) para decidir a questão posta nos autos. A ausência de avaliação dos fatos e provas constantes dos autos é fator que enseja a nulidade da decisão, sustenta a contribuinte. Apresenta como fundamento de sua indignação manifestação doutrinária de Marcos Vinicius Neder<sup>3</sup>, artigos da Lei n. 9.784/1999, o art. 59 do Decreto n. 70.235/1972, bem com julgados da Câmara Superior e Recursos Fiscais.

Compulsando os autos, QUANTO AO PRESENTE ARGUMENTO, verifico que a alegação da contribuinte não procede. Isso porque, apesar de robustamente calcada nas normas pertinentes, a autoridade fiscal ponderou também sobre os aspectos fáticos da atuação da contribuinte.

Os motivos que determinaram a glosa de parte dos créditos de insumos utilizados pela recorrente estão expostos, ainda que de forma sucinta e claramente considerou o conceito de insumos utilizado pelo IPI para lastrear suas conclusões.

No que se refere à alegação de cerceamento de defesa, pois tanto o despacho decisório, como a decisão da DRJ, teria se baseado em informações equivocadas, promovidas pela análise de planilhas que não diziam respeito ao período de apuração do presente processo, entendo que merecem melhor apreço.

Como relatado, a conclusão da diligência solicitada na resolução n.º 3302-000.963, demonstrou o equívoco cometido pela autoridade fiscal, no desenrolar de seus trabalhos.

O resultado da diligência foi enfático ao alegar:

Ao iniciar a referida análise constatei de pronto que a planilha eletrônica, de fls 192, apesar da referência ao 2º trimestre de 2012 em suas abas, na verdade apresenta a relação dos créditos do PIS e da COFINS, os quais serviram de base para a análise fiscal do pedido de ressarcimento sob o n.º 32686.57042.310812.1.1.09-8800, no 1º trimestre de 2012, e cujos resultados já foram devidamente cientificados à pessoa jurídica. Excetua-se, somente, a aba "CRÉDITO PRESUMIDO", que guarda relação com o 2º trimestre de 2012.

Para corrigir a falta documental, anexo ao presente processo, às fls 573, a planilha que serviu de base para a elaboração do Despacho Decisório-DD, às fls 340. Ressalta-se, que a planilha ora anexada data da época da realização dos trabalhos de auditoria, sob o RPF *0720100/2015/00317*, não tendo sido objeto de qualquer alteração por essa Fiscalização.

É o relatório.

Referida planilha, em que pese a necessidade de acompanhar o despacho decisório, pois, não trouxe qualquer prejuízo à defesa da recorrente que pudesse ensejar a nulidade do despacho decisório o da decisão proferida pela DRJ, uma vez que a mesma promoveu de forma robusta sua defesa junto ao processo, podendo inclusive se manifestar do resultado da diligência.

Não obstante, conforme se verificará abaixo, quando da análise do mérito do presente processo, as planilhas relacionadas ao 1º trimestre de 2012, que foram objeto de análise do pedido n.º 32686.57042.310812.1.1.09-8800, não devem ser levadas em conta no presente processo.

A mera discordância dos fundamentos da decisão recorrida pelo contribuinte não é causa de nulidade, que apenas ocorre se demonstrada qualquer das hipóteses do art. 59 do Decreto-lei n.º 70.235/72, demonstração essa, ao meu ver, não alcançada pela recorrente.

Soma-se ao acima descrito, o fato de a recorrente, de forma robusta vertida em peças explicativas e juntadas de grande quantidade de documentos, ter combatido de forma apurada todas as imputações trazidas pelo auto de infração, o que demonstra de forma clara o exercício de seu direito de defesa.

Assim, não devem prosperar as alegações relacionadas às supostas nulidades apresentadas pela recorrente.

## ***II - Do mérito - Conceito de Insumo***

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF n.º 247/2002, e artigo 8º da IN SRF n.º 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST n.º 181/1974 e n.º 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

#### EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI n.º 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim

de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (**questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo**) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

As conclusões acima descritas em grande parte já faziam parte de meu entendimento quanto ao conceito de insumos e, eram utilizados nos em votos anteriores, contudo, levando em consideração ao que é ditado pelo art. 62, do anexo II, do RICARF, a decisão prolatada pelo STJ deve ser observada em sua totalidade.

Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

### **II.1 - Fretes**

O acórdão proferido na manifestação de inconformidade, objeto do recurso voluntário sob julgamento, ao negar o pedido de apropriação dos créditos referentes aos custos com o frete do produto entre as unidades da própria contribuinte, adotou o entendimento da Coordenação Geral de Tributação - COSIT, firmado na Solução de Divergência n. 26, de 30/05/2008.

No entanto, comprova-se nos autos (termo arquivo não paginável e-fls 454) que os fretes glosados se referem ao transporte da soja remetida dos armazéns para a fábrica. Logo, não se está diante do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, mas sim do transporte de matéria-prima para a unidade de produção a fim de ser processada.

Tratando-se de movimentação de matéria prima entre o estoque e a fábrica, não é pertinente adotar os fundamentos trazidos na Solução de Divergência n. 26/2008, já que essa modalidade de frete, embora não vinculados à operação de compra da matéria-prima nem à operação de venda do produto enquadrado, equipara-se aos custos de produção, conforme preceitua o art. 290, I, do RIR/1999.

Portanto, os custos de frete entre estabelecimentos da própria contribuinte devem gerar créditos das contribuições PIS/COFINS, com arrimo no que dispõe o inciso II, do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

## ***II.2 - Serviços portuários***

A fiscalização reconhece que a contribuinte atua como prestadora de serviços.

Apesar da fiscalização ter aceito a segregação contábil feita pela contribuinte para expurgar do cálculo do crédito as parcelas das despesas incorridas com a comercialização de seus próprios produtos, a decisão de primeira instância entendeu que a legislação não dá respaldo ao rateio das despesas, encargos e custos comuns, quando uma parte poderia gerar o crédito e a outra parte representa despesas operacionais.

A fundamentação adotada pela instância de origem é a interpretação conferida aos arts. 3º, §§ 7º, 8º e 9º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/200. No entanto, esses dispositivos tratam sobre o rateio de despesas na hipótese de parte das receitas da pessoa jurídica estarem sujeitas ao regime cumulativo e parte ao regime não cumulativo, o que não é a hipótese dos autos.

Para a obtenção dos créditos, é necessário comprovar que existe vinculação entre essas despesas com o embarque de mercadorias de terceiros efetuados no trimestre objeto do pedido de compensação.

A matéria aqui tratada já foi objeto de outro processo em que a recorrente foi parte (processo 10783.724592/2011-11), onde realizada diligência com o fito de esclarecer determinados pontos, restou observado o seguinte:

"22.18 Como vimos, estão contempladas nessas 'despesas portuárias' uma enorme quantidade de itens, muitos dos quais notoriamente fora do campo de abrangência legal dos créditos da não cumulatividade de uma empresa dedicada a prestação de serviços de recepção, armazenagem e embarque de mercadorias, como por exemplo as despesas relativas à proteção ambiental, à segurança do trabalho, à vigilância, etc.

22.19 Além disso, considerando que o contribuinte, na utilização das instalações portuárias, movimentando mercadorias próprias e de terceiros, não parece razoável admitir que essas despesas portuárias fossem alocadas, em sua grande maioria, integralmente (100%) a serviços prestados a terceiros, como pode ser observado na coluna 'E' da tabela 2 desse relatório.

22.3 Como se observa, há entendimento comum (RFB e contribuinte) quanto ao fato de que somente as despesas relativas a serviços prestados a terceiros poderiam ser consideradas para fins de apropriação de créditos da não cumulatividade no caso da filial de Santos/SP. A divergência surge apenas quanto ao enquadramento de algumas despesas, para as quais, como disposto no Parecer n. 180/2011, "não foi possível identificar tratar-se de insumos diretos vinculados a serviços prestados a terceiros".

No entanto, os documentos juntados pela contribuinte aos autos, demonstram os custos próprios e de terceiros, com relação aos serviços portuários, além de esclarecerem a metodologia utilizada para chegar-se aos seus custos próprios e os custos observados como prestadora de serviços.

Desta forma, entendo não ser correta a afirmação de que a totalidade dos custos com a operação portuária é lançada pela recorrente como sendo serviços prestados a terceiros.

Destarte, deve ser reconhecido o direito ao crédito pela contribuinte sobre os custos decorrentes das operações portuárias.

### ***II.3- Frete formação de lote***

Nos dizeres da recorrente os créditos glosados dos fretes havidos na formação de lotes de venda, vejamos:

Com efeito, é sabido que empresas que possuem vários estabelecimentos no território nacional e precisam destinar mercadorias ao exterior realizam, primeiro, a consolidação das mercadorias (formação de lote) em um determinado estabelecimento para, posteriormente, efetivar a exportação.

Entretanto, no meu entender estamos diante de créditos sobre fretes observados na venda de produtos.

Como cediço, as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte, quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Portanto, tratando-se de fretes observados na venda de produtos, entendo que glosa deve ser revertida.

### ***II.4 - Crédito presumido***

Em relação ao referido item, segundo o despacho decisório e o acórdão da DRJ, os créditos presumidos teriam sido incluído no pedido de ressarcimento, o que estaria comprovado pelos documentos acostados aos autos.

A recorrente alega que o crédito presumido, ao contrário do constatado pelas autoridades fiscais, não fez parte de seu pedido de ressarcimento, alegando ter realizado a retificação de DACON do período, no ano de 2015, juntando cópias dos recibos de entrega das declarações, e indicados em seu recurso voluntário, onde restou demonstrado que não houve a inclusão dos créditos no pedido.

Entendo que as alegações da recorrente são pertinentes.

Compulsando os autos podemos extrair dos DACONs (e-fls 11/41, 42/72 e 73/103) as seguintes informações:

<b>PERÍODO ABRIL DE 2012</b>				
FICHA 16A	TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO	NÃO TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO	DE EXPORTAÇÃO	TOTAL
LINHA 29 - CRÉDITO PRESUMIDO DE AGROINDÚSTRIA	R\$ 9.305.051,37	R\$ 1.273.698,97	R\$ 6.478.301,95	<b>R\$ 17.057.052,29</b>
<b>FICHA 23A</b>				
TIPO DE CRÉDITO	PERÍODO	CRÉDITO APURADO	CRÉDITO DESCONTADO	
AQUISIÇÃO MERCADO INTERNO	CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIA	abril/12	R\$ 17.057.052,29	<b>R\$ 8.096.226,46</b>
		SALDO		<b>R\$ 8.960.825,83</b>
<b>PERÍODO MAIO DE 2012</b>				
FICHA 16A	TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO	NÃO TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO	DE EXPORTAÇÃO	TOTAL
LINHA 29 - CRÉDITO PRESUMIDO DE AGROINDÚSTRIA	R\$ 8.013.298,81	R\$ 1.180.518,19	R\$ 4.222.208,97	<b>R\$ 13.416.025,97</b>
<b>FICHA 23A</b>				
TIPO DE CRÉDITO	PERÍODO	CRÉDITO APURADO	CRÉDITO DESCONTADO	
AQUISIÇÃO MERCADO INTERNO	CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIA	MAIO/12	<b>R\$13.416.025,97</b>	<b>R\$ 4.477.651,22</b>
		SALDO		<b>R\$ 8.938.374,75</b>
<b>PERÍODO JUNHO DE 2012</b>				

FICHA 16A	TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO	NÃO TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO	DE EXPORTAÇÃO	TOTAL
LINHA 29 - CRÉDITO PRESUMIDO DE AGROINDÚSTRIA	R\$ 4.354.962,84	R\$ 1.127.505,51	R\$ 3.131.272,78	<b>R\$ 8.613.741,16</b>
FICHA 23A	TIPO DE CRÉDITO	PERÍODO	CRÉDITO APURADO	CRÉDITO DESCONTADO
AQUISIÇÃO MERCADO INTERNO	CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIA	JUN/12	<b>R\$ 8.613.741,16</b>	<b>R\$ 2.325.769,87</b>
			SALDO	R\$ 6.287.971,29
			SALDO REMANESCENTE	R\$ 24.187.172,87

Como podemos observar, restou demonstrado haver saldo remanescente de crédito apurado, e mais, o crédito presumido em debate foi utilizado para deduzir a própria contribuição apurada no período.

Desta feita, forte nos argumentos acima trazidos, devem ser revertidas as glosas relacionadas aos créditos presumidos.

#### ***II.5 - Dos créditos indicados na linha 9 da Ficha 16A do DICON***

Os créditos glosados indicados na DICON, na linha 9 da ficha 16A, segundo a indicação do despacho decisório, não estariam em conformidade com o conceito de insumo trazido pelas normas que disciplinam o assunto.

Segundo a recorrente a glosa não pode persistir, havendo simples indicação de que tais bens não se enquadrariam no conceito de insumo.

Conforme se verificam dos documentos podemos afirmar que não foram dispensados os mesmos critérios para a identificação de itens passíveis de garantir o crédito pleiteado pela recorrente.

De acordo com o conceito de insumo descritos em parágrafos acima, não há dúvidas quanto a possibilidade de ser considerar como tais diversos itens lançados na DICON.

Itens como elaboração de projeto arquitetura, instalação de sistemas acesso, construção fossa séptica, construção banheiro, construção rede esgoto.

Assim, os itens apontados pela contribuinte como essenciais para o desenvolvimento de suas atividades, desde que enquadrem-se dentro do conceito de insumos trazidos pela Parecer Normativo Cosit 05/2018, devem ter as glosas revertidas.

Vale destacar que a fiscalização não pode levar em conta o mês de março de 2012, que evidentemente, não encontra-se naquele período dito como analisado no despacho decisório e acórdão recorrido.

Destarte, as planilhas relacionadas ao 1º trimestre de 2012, que foram objeto de análise do pedido n.º 32686.57042.310812.1.1.09-8800, não devem ser levadas em conta no presente processo.

### ***III - Conclusão***

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.